

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

СКРИПНИК МАРГАРИТА ІВАНІВНА

УДК 657.633:657.47(043.3)

**РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

СПЕЦІАЛЬНІСТЬ 08.00.09 – БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ
(за видами економічної діяльності)

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

КИЇВ – 2012

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий консультант – доктор економічних наук, професор
Малюга Наталія Михайлівна,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
завідувач кафедри теорії бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Брадул Олександр Михайлович,
ДВНЗ Криворізький національний університет,
професор кафедри обліку, аудиту і фінансового аналізу

доктор економічних наук, доцент
Корінько Микола Данилович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
завідувач кафедри аудиту

доктор економічних наук, професор
Сук Леонід Кіндратович,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України,
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Захист відбудеться “22” травня 2012 р. о 12.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий “20” квітня 2012 р.

**Учений секретар
спеціалізованої вченої ради**

О.А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Конкурентні умови сучасної ринкової економіки вимагають постійної адаптації підприємства до адекватної стратегії бізнес-середовища, в частині підвищення конкурентоздатності продукції, оптимізації процесу управління виробництвом. Ключовою умовою досягнення зазначених цілей є вдосконалення методології бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат. Порівняння витрат і результатів діяльності дозволяє оцінити ефективність функціонування підприємства. Такий аналіз важливий для побудови стратегії підприємства, прийняття управлінських рішень, вибору видів підприємницької діяльності, визначення оптимальних обсягів і структури випуску продукції, а також цін на неї.

Для раціональної організації бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції вагоме значення має дослідження бізнес-середовища, зокрема галузевих особливостей діяльності підприємств. Молочна галузь належить до провідних у харчовій та переробній промисловості. Привабливість за обсягами ринку визначає високий рівень конкуренції: переробкою молока в Україні займається більше 300 підприємств, при чому, 80 % ринку контролює 50 заводів, що входять до складу великих холдингів. Однак за період 1990-2011 рр. у діяльності молокопереробних підприємств спостерігається ряд кризових тенденцій. Притаманний галузі наростаючий дефіцит сировини, зростання цін на молочну продукцію при одночасному зниженні платоспроможності попиту населення, формування несприятливої кон'юнктури світового ринку молокопродуктів обумовили необхідність пошуку науково обґрунтованих шляхів вирішення даних проблем насамперед через удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва на молокопереробних підприємствах як інформаційних інструментів зниження витрат та оптимізації собівартості молочної продукції.

Основним показником відповідності результатів меті діяльності є операційний прибуток. За підсумками господарської діяльності 53 досліджуваних молокопереробних підприємств України, у 2009 р. отримали прибуток 83 % підприємств, в 2010 р. – вже 60 %. Це свідчить про низький рівень ефективності управління витратами на зазначених підприємствах, зокрема у частинні організації внутрішнього контролю витрат з урахуванням специфічних особливостей галузі, адже до складу молокопереробного комплексу входять: переробка молока та продаж молочної продукції. Рівень рентабельності діяльності в галузі за два роки скоротився вчетверо. Низька рентабельність (3,8 %) свідчить про тенденцію до стрімкого зближення величини доходів і витрат, суттєву нестачу доходів та неефективне використання ресурсів на підприємстві. Критерієм успішності діяльності визначено тріаду “інновації – якість – ефективність витрат”. Тому формування адекватної сучасним умовам господарювання теоретичної бази бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції надасть можливість вітчизняним підприємствам покращити фінансові показники діяльності та досягти конкурентних переваг за рахунок оптимізації витрат.

Проблеми бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції досліджувалися в наукових працях вітчизняних вчених: І.А. Басманова, І.О. Белебехи, М.О. Блатова, С.В. Бойко, О.С. Бородкіна, О.М. Брадула, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, М.Д. Корінька, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, В.Ф. Максимової, Л.В. Нападівської, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, В.П. Пантелєєва, І.І. Пилипенка, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука. У країнах ближнього зарубіжжя ці проблеми розглядали П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Р.Я. Вейцман, М.Д. Врублевський, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаєв, А.Ш. Маргуліс, В.К. Радостовець, О.П. Рудановський, Я.В. Соколов, С.О. Стуков, С.О. Щенков, серед науковців дальнього зарубіжжя варто відзначити праці у цьому напрямі Х. Андерсена, К.Я. Анджана, К. Друрі, Х. Еберта, Р. Ентоні, А. Кальмеса, Д.Л. Нікольсона, Дж. Ріса, Д. Рорбаха, Дж. Фостера, П. Фрідмана, Ч. Хорнгрена, А. Яругової.

Дане дослідження спрямоване на вирішення загальнотеоретичних проблем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції і наукового обґрунтування формування обліково-аналітичної системи витрат виробництва задля стимулювання раціонального розвитку виробничої діяльності молокопереробних підприємств та економіки в цілому. Особливу увагу приділено теоретичному обґрунтуванню та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю витрат і калькулювання собівартості продукції.

На етапі постіндустріального розвитку країн та в умовах глобалізаційного розвитку світової економічної системи роль інформації бухгалтерського обліку недооцінюється різними верствами суспільства. Роль бухгалтерського обліку як джерела інформації, нівелюється та сприймається як абстрактне явище. Проведення наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку зумовлена потребою розробки ефективної та адекватної сучасним умовам системи стратегічного управління на мікро- та макроекономічному рівнях. Такі дослідження дозволять вирішити проблеми інформаційного забезпечення системи управління економікою країни в цілому та окремими суб'єктами господарювання молокопереробної галузі, зокрема чим обґрунтовано актуальність теми дослідження, постановка мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 327 “Методологія обліку, аналізу і контролю економічної діяльності як засіб реалізації концепції інноваційного прориву” (номер державної реєстрації 0109U008165) та № 328 “Розвиток методології бухгалтерського обліку та економічного аналізу в умовах становлення соціально орієнтованої ринкової економіки України” (номер державної реєстрації 0109U008166); автором розроблено ряд пропозицій щодо вирішення комплексу питань, пов'язаних удосконаленням бухгалтерського обліку та контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних, методологічних і організаційних засад з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на основі розробки комплексу інституційних факторів-критеріїв розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку, методичного інструментарію як основи інформаційного забезпечення системи управління витратами на молокопереробних підприємствах. Для досягнення мети в роботі поставлено до вирішення такі завдання:

- систематизувати наукові погляди щодо сутності понять “виплати”, “затрати”, “витрати” у вітчизняній і зарубіжній обліковій думці з метою усунення термінологічних різночитань та окреслення контексту їх вживання;

- проаналізувати сучасний стан понятійно-категоріального апарату в Україні у частині характеристики сутності витрат у бухгалтерському обліку з урахуванням історичного аспекту та закордонного досвіду даного питання для обґрунтування напрямів удосконалення нормативно-правової регламентації бухгалтерського обліку витрат та реалізації їх у системі фахової підготовки спеціалістів у сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту;

- встановити критерії класифікації витрат в обліковій системі у рамках функцій управління підприємством, а також визначити порядок розробки класифікатора витрат як вихідного орієнтира при побудові власних класифікаторів для молокопереробних підприємств;

- визначити економічну сутність поняття собівартість продукції для надання рекомендацій щодо вдосконалення понятійно-категоріального апарату за даним об’єктом дослідження для уникнення термінологічних протиріч;

- встановити основні історичні етапи розвитку та становлення підходів до формування собівартості продукції та процесу калькулювання як інструментів впливу на оптимізацію фінансових результатів підприємств досліджуваної галузі;

- виявити переваги та недоліки вітчизняних методів обліку витрат і методів калькулювання порівняно з системами калькулювання зарубіжних країн для вдосконалення калькулювання на молокопереробних підприємствах України за рахунок інтеграції переваг кожного з проаналізованих методів;

- охарактеризувати особливості формування собівартості продукції та її бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах з метою виявлення галузевої специфіки калькулювання собівартості продукції;

- виявити галузеві особливості організації бухгалтерського обліку витрат виробництва;

- визначити сутність завдань обліку витрат як цільових орієнтирів для системи управління витратами на молокопереробних підприємствах;

- проаналізувати теоретико-практичні аспекти фінансового обліку витрат і податкового законодавства, виявити проблеми щодо визнання та облікового відображення витрат виробництва, запропонувати шляхи їх вирішення для оптимізації податкових розрахунків;

- окреслити організаційні засади внутрішнього контролю витрат виробництва і собівартості продукції та виділити методологічні й методичні

складові їх внутрішнього контролю для підвищення рівня ефективності управління витратами підприємств досліджуваної галузі;

– розкрити зміст системи зниження та оптимізації витрат виробництва у ході управління ними шляхом удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку процесу формування собівартості;

– розробити раціональне обліково-аналітичне та контрольне забезпечення системи управління витратами на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процеси бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Робоча гіпотеза ґрунтується на припущенні, що виокремлення інституційних критеріїв розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції дозволить адаптувати діяльність підприємства до економічних стимулів, характерних вітчизняним умовам ринкової економіки, шляхом застосування методичних підходів до обліку витрат і калькулювання на молокопереробних підприємствах, що вплине на розвиток молокопереробної галузі та дозволить створити ефективну систему управління суб'єктом господарювання.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми дослідження. При дослідженні методологічних і організаційних аспектів обліку та контролю операцій з витратами використано такі методи: індукцію та дедукцію, аналіз і синтез, узагальнення (для визначення стану вивчення тематики дослідження вченими; з'ясування та уточнення економічної сутності понять); методи групування, порівняння (при виявленні відмінностей між різними методами обліку витрат і калькулювання, для вдосконалення їх класифікації; для порівняння вітчизняної та зарубіжної практики; при аналізі концептуальних підходів до тлумачення понять). Методи аналогії та системний підхід використовувалися для вдосконалення облікового відображення операцій з витратами та калькулювання собівартості. Метод логіко-графічного структурування застосовано для графічного представлення взаємозв'язку основних понять. Для розбудови теоретичних засад та розробки організаційно-методичних положень системи внутрішнього контролю використано діалектичний метод пізнання, спостереження та порівняння.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографічні праці, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних учених з проблем розвитку бухгалтерського обліку, інформатизації суспільства, економічної теорії, філософії; матеріали науково-практичних конференцій та семінарів); офіційні документи (нормативні документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади України); статистичні джерела (звіти й офіційні дані органів державної, регіональної, відомчої статистики, фінансова та статистична звітність суб'єктів господарювання України); довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретико-методологічних положень та практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат і калькулювання собівартості продукції як основи для адаптації практичної діяльності молокопереробних підприємств до вітчизняних умов ринкової економіки. У процесі дослідження отримано наступні результати, яким притаманна наукова новизна:

вперше:

– одержано комплекс інституційних факторів-критеріїв (відповідність стратегічним орієнтирам підприємства, адаптивність до умов бізнес-середовища, врахування галузевих особливостей) розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції, які дозволяють адаптувати діяльність підприємства до економічних стимулів, характерних для вітчизняних умов ринкової економіки, на прикладі молокопереробних підприємств;

– здійснено облікову регламентацію планування та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах шляхом їх викладення в розробленій галузевій інструкції (визначає об'єкти витрат і калькулювання, встановлює найбільш оптимальні бази розподілу непрямих витрат, окреслює єдині методичні підходи до бухгалтерського обліку витрат виробництва молокопереробного підприємства), що дозволяє врахувати особливості досліджуваної галузі промисловості та забезпечує ефективне застосування підприємствами методів обліку витрат і калькулювання відповідно до технологічних процесів;

– розроблено теоретичні положення організації внутрішнього контролю витрат виробництва продукції молокопереробних підприємств, зокрема запропоновано технологію внутрішнього контролю витрат виробництва, розроблено Положення про внутрішній контроль молокопереробного підприємства (визначає нормативи і стандарти основних контрольних процедур), що сприяє підвищенню точності й оперативності інформації про витрати і в цілому підвищує ефективність управління підприємством;

удосконалено:

– методологічні підходи до побудови класифікації витрат у частині характеристики етапів процесу розробки класифікатора витрат (включає визначення центрів відповідальності, місць виникнення витрат (з деталізацією від підрозділу до робочого місця), класу / групи витрат на основі їх економічної природи (витрати засобів чи предметів праці, трудові витрати, соціальні витрати, накладні витрати), об'єктів понесення витрат (розподіл за видами продукції, за підрозділами чи технологічними операціями)), а також класифікацію за функціями управління залежно від цілей (поділ на види за обраними ознаками), що сприяє уніфікації переліку та назв статей витрат, необхідних для аналізу ефекту масштабу в контексті управління конкурентоспроможністю підприємств;

– методичні підходи до облікового відображення витрат, що виникають у ході технологічних процесів виробництва молочної продукції в частині удосконалення системи аналітичного обліку витрат виробництва на молокопереробних

підприємствах шляхом теоретичного обґрунтування необхідності виділення витрат виробництва за центрами відповідальності в умовах попередільної технології виробництва з урахуванням специфіки технології виробництва молочної продукції та наступного відображення в бухгалтерській звітності, що дозволяє підвищити ефективність контролю та управління собівартістю продукції;

– теоретико-методологічні положення облікового забезпечення системи управління витратами виробництва шляхом встановлення інформаційних взаємозв'язків між управлінським персоналом, системами бухгалтерського обліку й планування, що створює передумови для збереження існуючого фінансового стану підприємства та його подальшого розвитку в умовах подолання кризових явищ у молокопереробній галузі;

– класифікацію методів обліку витрат та методів калькулювання шляхом виділення трьох рівнів (системи обліку витрат, способи калькулювання, модифікація основних способів калькулювання), що забезпечує створення належної організації процесу калькулювання собівартості продукції та є основою для розробки матриці обліку витрат і калькулювання для молокопереробних підприємств; побудована матриця дозволяє формувати аналітичну інформацію про витрати на основі врахування впливу організаційних і технологічних факторів діяльності, що сприяє ефективності управління підприємством;

– підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва, які стосуються характеристики її напрямів у частині питань розробки облікової політики та організації документообороту з безпосереднім документальним забезпеченням бухгалтерського обліку витрат виробництва на молокопереробних підприємствах, що підвищує достовірність обліку зазначених витрат, оптимізує трудомісткість облікових процедур порівняно з традиційною організацією нормативного обліку та сприяє наочності облікової інформації та дозволяє ефективно контролювати витрати виробництва й обсяги виготовлення продукції безпосередньо за центрами відповідальності, носіями витрат і відповідальними особами;

– методичні підходи облікового відображення податкових розрахунків за податком на прибуток з мінімальною кількістю податкових різниць, що забезпечується шляхом застосування розробленого реєстра (форми відомості обліку витрат виробництва продукції, робіт, послуг для оподаткування податком на прибуток), що забезпечує спрощення процедури складання податкової звітності молокопереробними підприємствами, а також посиленню контролю зі сторони податкових органів за дотриманням податкового законодавства;

набули подальшого розвитку:

– пізнавальна функція бухгалтерського обліку через удосконалення термінологічного апарату бухгалтерського обліку шляхом уточнення понять “виплати” (грошовий еквівалент здійсненого підприємством придбання), “затрати” (будь-яке використання ресурсів, у тому числі на придбання активів), “витрати” (господарська операція щодо використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за певний період часу ставляться у відповідність доходам), що сприяє розвитку бухгалтерського наукового знання;

– понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині розрізнення у бухгалтерському обліку понять “собівартість” (частина вартості, яка відшкодовується в процесі реалізації продукції) та “витрати виробництва” (складова собівартості продукції), встановлення взаємозв’язку між поняттями “вартість” (витрати грошових коштів на придбання товару, виконання робіт та послуг, отримання благ) та “собівартість”, що забезпечує впорядкування та однозначне розуміння і використання бухгалтерської термінології;

– виявлення тенденцій розвитку способів калькулювання в умовах зміни суспільно-економічних формацій шляхом дослідження його еволюції з урахуванням наукових традицій, що дозволило адаптувати методологічні особливості способів калькулювання до сучасних потреб управління та модифікувати систему бухгалтерського обліку;

– характеристика завдань обліку витрат як цільових орієнтирів через розширення інформаційної функції бухгалтерського обліку шляхом модифікації змісту принципів бухгалтерського обліку (нарахування та відповідності доходів і витрат, історичної (фактичної) собівартості й обачності), що сприяє формуванню єдиного механізму підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень в частині оптимізації рівня витрат та собівартості продукції і, відповідно, ціни продукції молокопереробних підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з бухгалтерського обліку та контролю витрат та калькулювання собівартості продукції, що можуть бути впроваджені у практику діяльності молокопереробних підприємств України. Використання уточнених теоретичних положень і запропонованих рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості надасть можливість підприємствам підвищити конкурентноздатність продукції, запровадити ефективні форми господарювання й управління виробництвом.

Теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення дисертаційної роботи реалізовані в конкретних розробках, придатних до використання в роботі державних органів влади, суб’єктами господарювання різних організаційно-правових форм господарювання і видів діяльності, у навчальному процесі вищих навчальних закладів, а саме:

– єдиний підхід до методики внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції, галузева інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах (Національна Асоціація молочників України “Укрмолпром”, довідка № 47\1-15 від 04 січня 2012 р.);

– технологія внутрішнього контролю витрат виробництва, що передбачає його здійснення за трьома стадіями: 1) встановлення нормативів і стандартів основних контрольних процедур відповідно до розробленого Положення про внутрішній контроль молокопереробного підприємства; 2) проведення обстеження господарських об’єктів, вивчення і аналіз облікової документації, зіставлення фактичних результатів з нормативами за загальним обсягом виробничих витрат і в розрізі елементів витрат, використовуючи розроблений пакет документів контролера;

3) узагальнення результатів внутрішнього контролю та формування рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку окремих елементів витрат, які включаються до собівартості продукції, збереження та ефективного використання ресурсів підприємства, проведення заходів для оптимізації собівартості продукції, пошуку можливих шляхів вдосконалення технології виробництва (ПАТ “Обухівський молочний завод”, довідка № 36-189 від 16 грудня 2009 р.);

– організаційно-методичні положення калькулювання собівартості продукції; документальне забезпечення процесу калькулювання, що дозволило значно покращити якість інформаційного забезпечення системи управління витратами виробництва для удосконалення процесу калькулювання та оптимізації собівартості продукції (ПАТ “Яготинський маслозавод”, довідка № 238-а від 03 березня 2010 р.);

– форми внутрішньої звітності (Відомість про замовлення і відпуск сировини у виробництво, Звіт про обсяг і витрати на виробництво, Звіт про виробництво молочної продукції за центрами відповідальності), які надали можливість сформувати інформаційне забезпечення системи внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (ПАТ “ЖЛК Україна”, довідка № 12-18 від 03 січня 2012 р.);

– документальне забезпечення облікового відображення витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції з врахуванням пропозицій щодо вдосконалення аналітичного обліку витрат виробництва, що сприяло підвищенню рівня аналітичності бухгалтерської інформації для цілей управління; пакет внутрішньої бухгалтерської звітності з узагальнення результатів контролю витрат виробництва, що дозволило оптимізувати собівартість виготовленої продукції та досягти більш ефективного рівня контрольованості витрат виробництва (ПАТ “Пирятинський сирзавод”, довідка № 17 ВД/82-4 від 21 квітня 2011 р.);

– методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що ґрунтується на альтернативних варіантах застосування методів обліку витрат і калькулювання у господарській діяльності (ПАТ “Житомирський маслозавод”, довідка № 1376 від 26 серпня 2010 р.);

– організація та методика бухгалтерського обліку витрат виробництва в частині облікових процедур за виділеними центрами відповідальності; підходи до аналітичного обліку витрат виробництва, облікового відображення та документування норм витрат сировини і технологічних витрат (з урахуванням нормативів за кожною окремою технологічною операцією – нормалізація молока, тепла обробка, розлив) (ВАТ “Ічнянський завод сухого молока та масла”, довідка № 56-11/8 від 22 листопада 2010 р.);

– порядок розподілу загальновиробничих витрат для цілей складання фінансової звітності та розрахунку собівартості продукції; методика розподілу непрямих витрат для промислових підприємств для точного розрахунку собівартості продукції (Університет “Проф. д-р Асен Златаров”, м. Бургас, Болгарія, довідка № 96/7 від 04 вересня 2010 р.);

– пропозиції з удосконалення навчальних дисциплін “Фінансовий облік І”, “Управлінський облік”, “Організація бухгалтерського обліку”, “Звітність

підприємств”, що використовуються в навчальному процесі (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-45/1677 від 01.11.2011 р.);

– навчальні програми та навчально-методичне забезпечення дисциплін: “Фінансовий облік I”, “Фінансовий облік II”, “Внутрішньогосподарський контроль”, “Управлінський облік”, “Облік у бюджетних установах” (Національна академія статистики, обліку та аудиту, довідка № 588 від 15 лютого 2011 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові результати, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням теоретико-методологічних та організаційно-практичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 28 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [37-64].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 35 статей у наукових фахових виданнях загальним обсягом 21,05 друк. арк. (особисто автору належить 21,05 друк. арк.), 28 тез доповідей загальним обсягом 5,04 друк. арк. (особисто автору належить 4,98 друк. арк.); 1 монографію обсягом 42,55 друк. арк.; навчальна література – 4,2 (особисто автору належить 1,9 друк. арк.); 1 стаття у виданнях інших країн – 0,6; інші видання – 21,39 друк. арк. (особисто автору належить 2,0 друк. арк.). Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст дисертації викладено на 382 сторінках друкованого тексту. Робота містить 50 таблиць, 69 рисунків. Список використаних джерел, що налічує 591 найменувань, наведено на 52 сторінках. Робота містить 55 додатків на 164 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито значення дослідження для розвитку науки і практики, відображено зв’язок теми з науковими планами і програмами, визначено мету та завдання дослідження, сформульовано об’єкт і предмет дослідження, робочу гіпотезу, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, вказано характер апробації за результатами дослідження, особистий внесок здобувача.

У першому розділі “**Передумови удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**” досліджено проблеми неузгодженості понятійного апарату, проаналізовано еволюцію та сучасний стан регулювання бухгалтерського обліку витрат, виділено критерії класифікації витрат в обліковій системі в рамках функцій управління підприємством.

Недосконалість теорії та методології бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в постіндустріальній економіці зумовлює неузгодженість, розрізненість методологічних основ облікового відображення витрат викликану відмінностями вітчизняної та зарубіжної практики, перенавантаженість інформаційних потоків різноманітними видами витрат.

Становлення національної економіки супроводжується зміною інституційної структури, яка проявляється в інституційних факторах. Ці фактори одночасно слід розглядати як критерії, яким повинні відповідати заходи управління щодо закріплення економічних стимулів, породжених постіндустріальним суспільством, у процесах перерозподілу при побудові економічних стратегій розвитку. На цьому підґрунті формується інституційний запит до системи бухгалтерського обліку, пов'язаний з переорієнтацією (перепідпорядкування) діяльності суб'єкта господарювання на цілі приросту вартості підприємства. Таке переорієнтування покликане вирішити також і питання підвищення продуктивності факторів виробництва, що залучаються для створення вартості. Реалізація даного інституційного запиту вимагає відповідного обліково-інформаційного забезпечення в частині граничних витрат факторів виробництва, пов'язаних зі створенням нової додаткової вартості. Сукупний вплив інституційних факторів повинен враховуватися при формуванні пропозицій щодо вдосконалення методології бухгалтерського обліку.

Розробка пропозицій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинна враховувати такі інституційні фактори-критерії: 1) відповідність стратегічним орієнтирам підприємства; 2) адаптивність до умов бізнес-середовища; 3) врахування галузевих особливостей (рис. 1).



Рис. 1. Вплив факторів-критеріїв інституційного середовища на бухгалтерський облік і внутрішній контроль витрат та калькулювання собівартості продукції

Риси, притаманні постіндустріальному суспільству визначають необхідність відповідної трансформації системи бухгалтерського обліку через адаптацію його методології до змін суспільно-економічного розвитку. З цією метою розроблені пропозиції щодо розвитку бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції, які врахують економічні стимули, характерні для постіндустріальної економіки. Сформовані пропозиції надають можливість використовувати ефект масштабності, мінімізуючи тим самим ризики невизначеності в умовах жорсткої конкуренції, притаманної для молокопереробних підприємств.

Відсутність конвенційності при використанні термінів “витрати”, “затрати”, “виплати” (“издержки”, “расходы”, “costs”, “expenditures”) зумовлена невизначеністю меж уживанні цих категорій в науковій літературі. Як наслідок, серед науковців наявна дискусія щодо вживання і тлумачення зазначених понять, у ході якої розвиваються діаметрально протилежні позиції. У результаті проведеного дослідження удосконалено термінологічний апарат бухгалтерського обліку шляхом уточнення понять “витрати” (використання тільки тих ресурсів, що при визначенні прибутку суб’єкта господарювання за певний період ставляться у відповідність доходам), “затрати” (будь-яке використання ресурсів, у тому числі на придбання активів), “виплати” (грошовий еквівалент здійсненого підприємством придбання), що сприяє розвитку бухгалтерського наукового знання.

Класифікація витрат виробництва суттєво впливає на формування собівартості продукції, її побудова підпорядкована цілі обґрунтування включення окремих витрат до собівартості продукції в процесі управління ціноутворенням на підприємстві. Зазначена класифікація витрат повинна виконувати роль регулятора понять про канали витрачання засобів суб’єкта господарювання та джерела їх покриття. Практичним втіленням класифікації витрат вважаємо класифікатор – систематизований перелік різних об’єктів та їх властивостей. Етапи процесу розробки класифікатора витрат з урахуванням потреб управління та специфіки діяльності певного підприємства представлено на рис. 2.

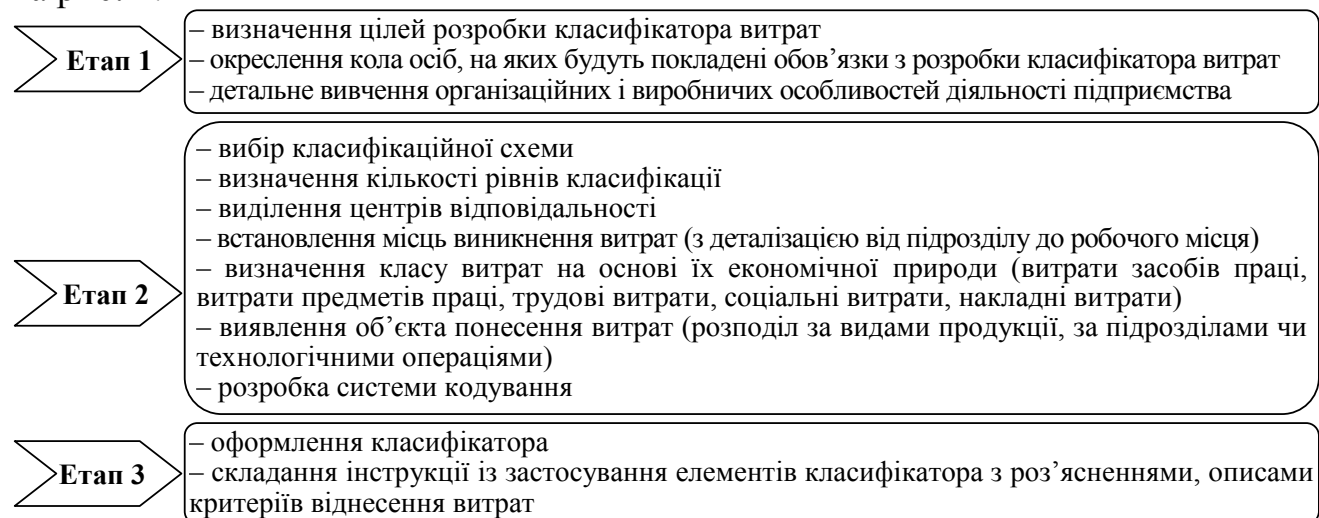


Рис. 2. Процес розробки класифікатора витрат

Дотримання такої послідовності дій сприяє розробці класифікаторів витрат на молокопереробних підприємствах з урахуванням принципів його побудови (принцип повноти, прозорості, однозначності, гнучкості) та особливостей виробництва.

Стадія кодування витрат забезпечує впорядкування і взаємоузгодження різних витрат, що дозволяє суттєво скоротити обсяги інформації і трудомісткість на всіх етапах обробки бухгалтерських даних. Таким чином, дотримання запропонованого порядку при розробці класифікатора витрат на підприємстві сприяє розв'язанню проблеми уніфікації назв статей витрат і визначенню переліку витрат, що формують собівартість продукції, дозволяє гармонізувати й синхронізувати дані про витрати різних підрозділів підприємства та забезпечує точність процесу калькулювання, а також реалізує такі функції управління як планування, контроль і аналіз.

Для з'ясування характеру витрат як об'єкта бухгалтерського обліку, забезпечення ефективності й оперативності процесу управління витратами важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. На основі досліджень чинних наукових підходів за даною проблематикою та зогляду на галузеві особливості встановлено, що найбільш ефективною є класифікація витрат за функціями управління, використання якої дозволить сформувати релевантні й оперативні інформаційні потоки про конкретні види витрат підприємства, їх фактичну величину та відхилення від норм.

Обґрунтовано, що класифікація витрат у межах цілей управління конкурентоспроможністю повинна враховувати інституційні фактори-критерії, зумовлені постіндустріальною економікою. Розроблена класифікація (рис. 3) як основа формування методологічного підходу до відображення витрат підприємства в системі бухгалтерського обліку, дозволяє вдосконалити організаційно-методологічні положення обліку в частині визначення інформаційних зв'язків між методологією бухгалтерського обліку та інформаційною системою в цілому.

У другому розділі **“Теоретичні засади формування собівартості продукції”** досліджено основні етапи історичного розвитку та становлення підходів до формування собівартості продукції та її калькулювання, синтезовано переваги вітчизняних та зарубіжних методів обліку витрат і систем калькулювання для вдосконалення чинної системи формування собівартості продукції на молокопереробних підприємствах України.

Недостатній рівень дослідженості питання розвитку калькулювання як методологічного елемента бухгалтерського обліку, неточності у термінологічному апараті та відсутність чіткої позиції у фаховій спільноті щодо структури (складових) собівартості зумовлюють необхідність удосконалення теоретично-методологічних засад формування собівартості продукції.

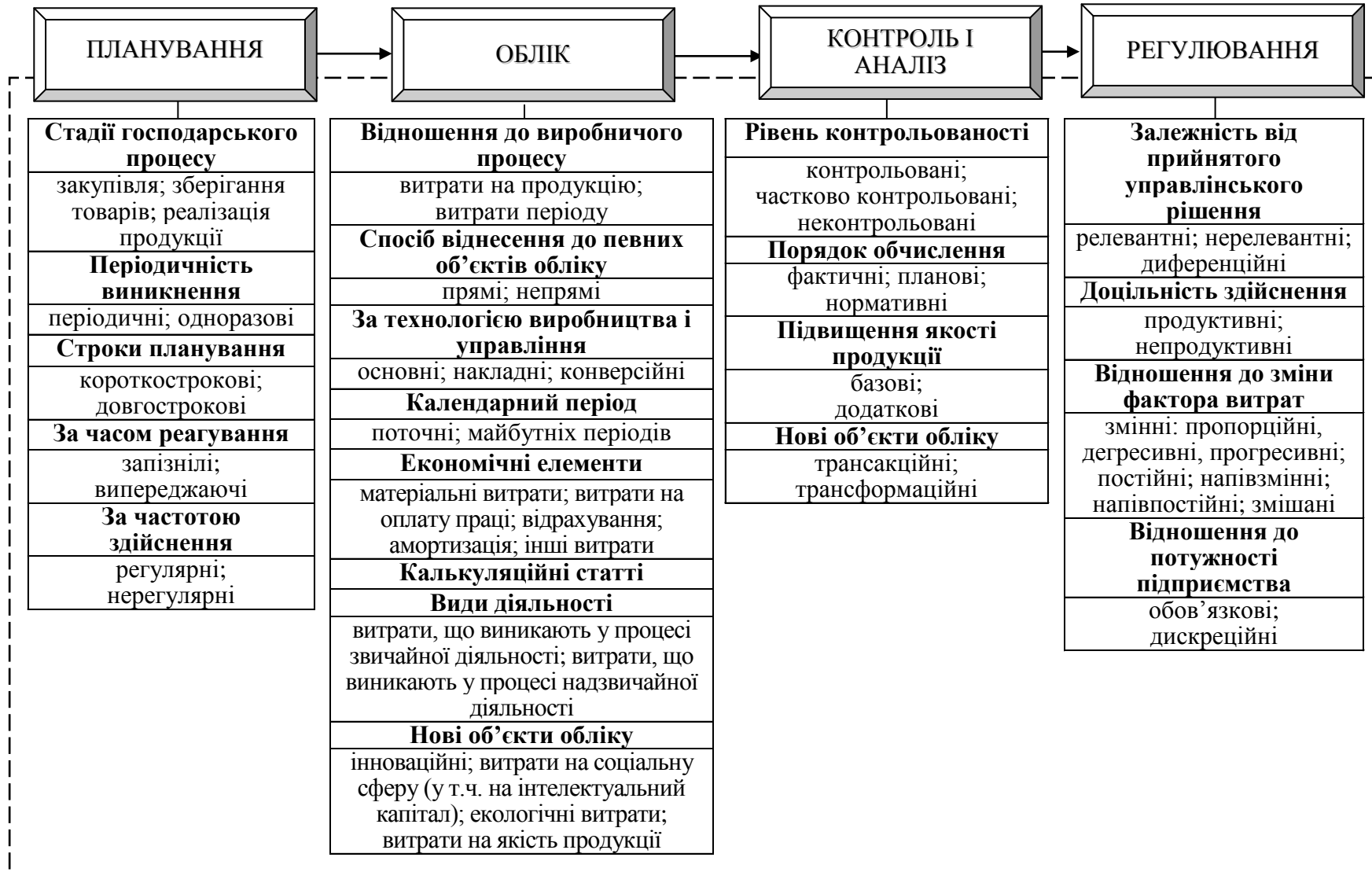


Рис. 3. Класифікація витрат відповідно до функцій управління

За результатами аналізу підходів до визначення економічної сутності собівартості продукції виявлена актуальність проблеми понятійно-категоріального аспекту, яка полягає у неоднозначності підходів до трактування таких понять як “собівартість”, “вартість”, “витрати виробництва”, “затрати виробництва”, що призводить до асиметрії економічної інформації в управлінських цілях. Для усунення відповідних розбіжностей у роботі запропоновано вживати термін “витрати виробництва”, якщо мова йде про виробництво продукції; чітко розрізняти поняття “собівартість” та “витрати виробництва”, оскільки категорія “витрати виробництва” має загальний характер і є складовим елементом “собівартості”; при цьому встановлено цілісний взаємозв’язок між поняттями відповідно до якого собівартість є частиною вартості, що відшкодовується в процесі реалізації продукції. Запропоноване вдосконалення понятійного апарату сприяє впорядкуванню та однозначності використання бухгалтерської термінології.

На разі досить незначна увага як у науковій, так і у практичній сферах приділяється питанням планування й управління собівартістю продукції на основі даних бухгалтерського обліку. Водночас ці питання набувають все більшого значення для молокопереробних підприємств, оскільки саме планування й ефективне управління собівартістю продукції можуть забезпечити успішне функціонування суб’єкта господарювання, зважаючи на постійний вплив зовнішніх факторів (економічна ситуація в країні, науково-технічний прогрес, кваліфікація персоналу). Відповідно до цього виявлено тенденції розвитку калькулювання в умовах зміни суспільно-економічних формацій шляхом дослідження його еволюції з урахуванням наукових традицій, що дозволило адаптувати організаційно-методологічні особливості калькулювання до сучасних потреб управління та модифікувати систему бухгалтерського обліку.

Несистематизоване викладення сутності більше десятка методів обліку витрат та калькулювання у науковій і спеціальній літературі не дає можливості чітко визначити їх особливості, специфіку і доцільності застосування. Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинен залежати від специфіки діяльності підприємства та особливостей технологічного процесу. На основі проведених досліджень розроблено узагальнену класифікацію методів обліку витрат і калькулювання з урахуванням існуючої специфіки функціонування молокопереробних підприємств (рис. 4).

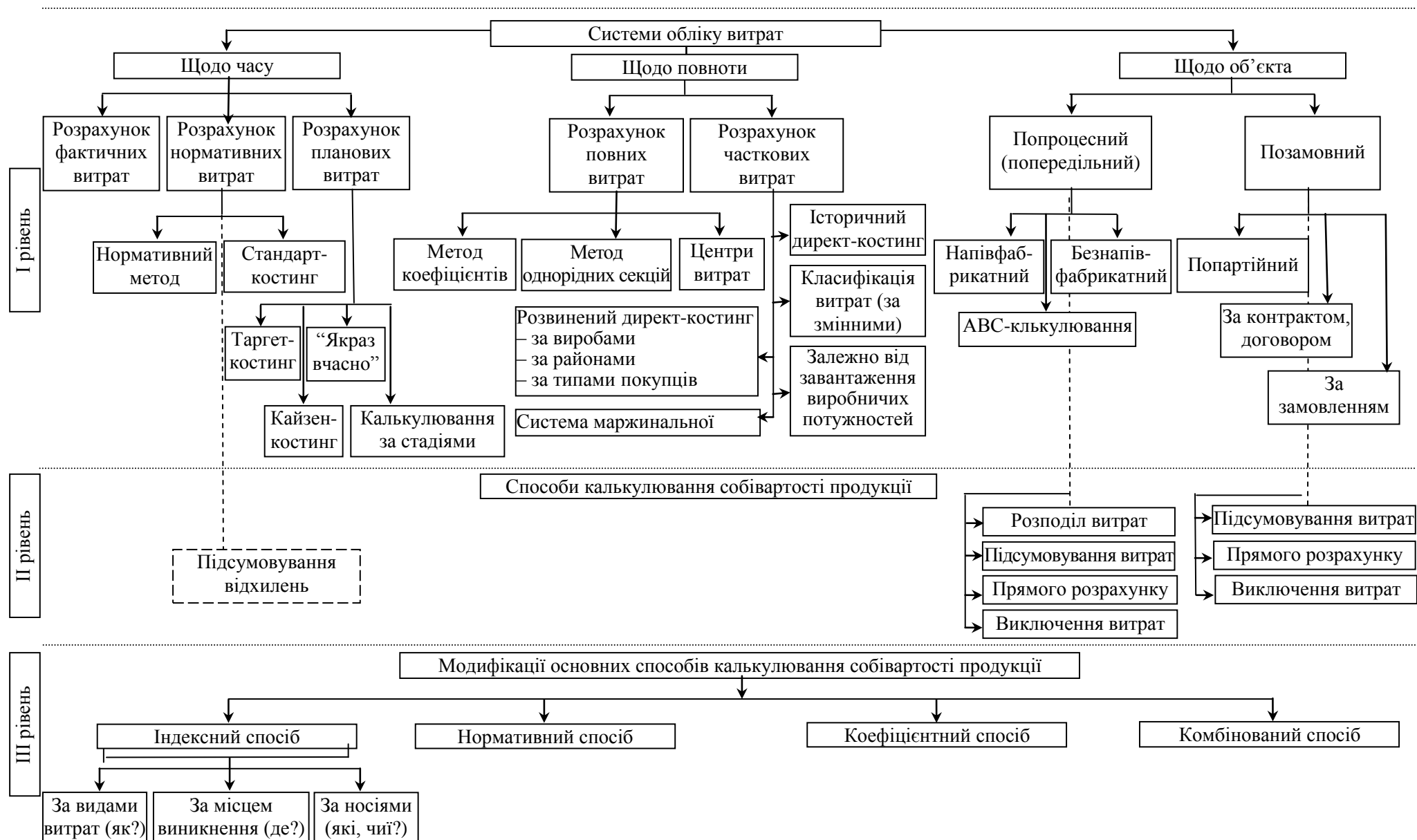


Рис. 4. Удосконалена класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Для практичного застосування базових методів обліку витрат та калькулювання собівартості, їх оптимального вибору та модифікації розроблено загальну матрицю взаємного доповнення методів обліку витрат і калькулювання для суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки, побудовану шляхом об'єднання переваг кожного із методів. Встановлено, що на практиці в більшості випадків зустрічаються комбіновані методи в рамках однієї з класифікацій методів, при цьому у кожній конкретній ситуації використовується комбінація мінімум трьох методів (враховуючи специфіку об'єктів обліку). Для молокопереробних підприємств найбільш пристосованим до особливостей технологічного процесу є поєднання нормативного і попередільного (з напівфабрикатним способом) методів калькулювання собівартості продукції, методу за стадіями життєвого циклу товару та АВС-калькулювання. Тому в ході дослідження запропоновано матрицю методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості продукції для використання безпосередньо на молокопереробних підприємствах (табл. 1).

Таблиця 1

Матриця методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості продукції на молокопереробному підприємстві

<i>Основні види молочної продукції</i>	<i>Методи обліку витрат і калькулювання</i>	<i>Нормативний метод</i>	<i>Методи калькулювання</i>		
			<i>Попередільний метод</i>	<i>За стадіями життєвого циклу</i>	<i>АВС-калькулювання</i>
Масло коров'яче всіх видів		+	+	–	+
Продукція з незбираного молока		+	+	+	
Молоко коров'яче		+	+	–	
Сири жирні, сичужні тверді всіх видів		+	+	+	
Сухі молочні продукти		+	+	–	
Морозиво		+	+	+	
Продукція із знежиреного молока, маслянки та молочної сироватки		+	+	+	

Виходячи з асортименту молочної продукції та особливостей технологічного процесу, бухгалтерський облік виробництва також доцільно організувати на попередільній основі, що передбачає врахування всіх понесених витрат кожним окремим центром відповідальності з розробленням для них конкретних аналітичних рахунки. Така організація обліку процесу виробництва на молокопереробних підприємствах надає змогу здійснювати оперативний контроль витрат виробництва кожного виду продукції конкретним центром відповідальності, що сприятиме точності й доцільності включення певних статей витрат до собівартості продукції. Застосування методу нормативних витрат водночас є основою здійснення оперативного контролю за використанням виробничих запасів у виробництві, оскільки його методика передбачає облік відпуску запасів згідно зі встановленими нормативами.

Необхідність подовження терміну зберігання молочних продуктів та обмеженість ресурсів основної для галузі сировини – молока, вимагають постійної розробки нових технологій для покращання мікробіологічних показників молочної продукції. Тому метод калькулювання за стадіями життєвого циклу продукції є особливо актуальним для нових видів молочної продукції (ацидофілін, сметана

пресована, молочне пиво, молочний квас із сироватки), в яких урахування витрат протягом циклу досліджень та розробок є найважливішим, а також для таких специфічних, як сироватка, для якої значну увагу необхідно зосередити на етапі утилізації. Крім того, даний метод має стратегічне спрямування, оскільки його використання дозволяє оцінити та врахувати витрати за весь термін існування продукту, визначити чи дозволяє прибуток, отриманий від товару на етапі виробництва покрити витрати, понесені на більш ранніх чи пізніх етапах.

У третьому розділі **“Витрати як об’єкт бухгалтерського обліку та управління”** наведено особливості формування собівартості продукції та бухгалтерського обліку її складових на молокопереробних підприємствах; виявлено проблеми організації бухгалтерського обліку витрат виробництва, зумовлені галузевою специфікою діяльності, та запропоновано шляхи їх вирішення на основі вдосконалення теоретичних та методологічних засад організації бухгалтерського обліку.

Низький рівень рентабельності продукції і тенденція щодо щорічного зменшення розміру прибутків зумовлює необхідність удосконалення бухгалтерського обліку витрат підприємств досліджуваної галузі для формування обліково-аналітичного забезпечення управління. В сучасних умовах національної економіки розвиток молокопереробного комплексу, як одного з найважливіших агропромислових комплексів України, прямо пов’язаний зі стратегічно важливими напрямами розвитку економіки в цілому.

Висока собівартість вітчизняної молочної продукції, її неконкурентоспроможна ціна, яка нерідко перевищує аналогічні світові ціни, значною мірою зумовлені тим, що системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не сприяють зниженню витрат виробництва та оптимізації собівартості продукції. Існуюча методика бухгалтерського обліку витрат, що уможливорює прийняття ефективних управлінських рішень, базується на системі аналітичних рахунків, розроблених відповідно до технології виробничого процесу. Облік витрат виробництва для молокопереробних підприємств доцільно організувати з урахуванням норм витрат сировини (що можуть бути встановлені на кожен окрему технологічну операцію – нормалізація молока, тепла обробка, розлив) і технологічних витрат. Виходячи з цього, теоретично обґрунтовано і запропоновано виділення витрат виробництва за центрами відповідальності з урахуванням технології безперервної переробки сировини для можливості відображення відповідних даних в бухгалтерській звітності, що дозволяє підвищити її інформативність для ефективного управління такими витратами.

Документальне забезпечення бухгалтерського обліку витрат виробництва є однією з найважливіших методичних складових обліку даного об’єкту, що дозволяє створити єдину інформаційну модель управління витратами, слугує засобом оперативного, повного та системного їх облікового відображення, тобто є досить важливим для оптимізації витрат та покращення фінансового результату діяльності підприємства.

Для задоволення інформаційних потреб у частині управління витратами виробництва в дисертації розроблено пакет документації, що містить: 1) Накладну на

внутрішнє переміщення молочної сировини та матеріалів (відображення фактичної кількості відпущеної сировини у відповідності до Відомості про замовлення і відпуск сировини у виробництво, що дозволяє оперативно контролювати рух сировини та напівфабрикатів між цехами для мінімізації браку у виробництві, доцільність відпуску сировини в окремі підрозділи та ефективність її використання, а також відпуск сировини у виробництво); 2) Відомості про замовлення і відпуск сировини у виробництво (для можливості прогнозування обсягів виробництва і забезпечення подальшого калькулювання наводяться планові витрати на випуск продукції за групами і видами, необхідна кількість сировини та матеріалів, що сприяє обліку нормативних витрат, які можуть бути співставлені з даними Звіту про обсяг та витрати на виробництво); 3) Звіт про обсяг і витрати на виробництво; 4) Звіт про виробництво молочної продукції за центрами відповідальності.

Пропозиції щодо документального забезпечення обліку витрат виробництва сприяють впорядкуванню системи відпуску сировини та матеріалів на виробництво, зниженню трудомісткості обліку порівняно з традиційною організацією нормативного обліку, сприяють наочності облікової інформації та можливості оперативного формування внутрішньої звітності, що забезпечує ефективний контроль витрат виробництва та вихід продукції безпосередньо за центрами відповідальності, носіями, відповідальними особами та причинами їх здійснення.

Бухгалтерський облік витрат займає особливе місце в системі управління, оскільки на основі облікових даних попередніх періодів здійснюється процес планування господарської діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень з урахуванням обсягів випуску продукції та визначення її собівартості. Жорсткі умови конкуренції молокопереробної галузі зумовлюють потребу у вирішенні завдань щодо додаткових вимог до організації та методики бухгалтерського обліку витрат виробництва у частині посилення контролю за їх рівнем, виявлення та аналізу причин перевитрат, можливих резервів економії ресурсів та шляхів оптимізації собівартості продукції. Для вирішення виявленої проблеми узагальнено теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку витрат і визначено напрями розвитку інформаційної функції обліку з урахуванням модифікації змісту принципів бухгалтерського обліку в частині обліку витрат (табл. 2).

Таблиця 2

Зміни в методології бухгалтерського обліку витрат в частині принципів

<i>Принципи</i>	<i>Модифікація змісту</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	Доходи слід відображати в обліку в тому періоді, коли вони одержані, а витрати – на основі їх відповідності доходам. Не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. Цей принцип також не дотримується, якщо дохід визнається безпосередньо у складі власного капіталу. Певні витрати за своїм характером є активами, оскільки забезпечують економічні вигоди для підприємства впродовж декількох звітних періодів. За сучасних умов цей принцип не задовольняє потреби усіх користувачів, оскільки для прийняття управлінських рішень розглядають майбутні (або дисконтовані) грошові потоки, а певні показники (точка беззбитковості, прибутковість капіталу) визначають на основі грошових потоків. Водночас у Податковому кодексі України відмінено касовий метод, що не сприяє гнучкості методики бухгалтерського обліку

1	2
Принцип історичної (фактичної) собівартості	Для первісної оцінки окремих активів застосовується поточна вартість. Визначена історична (фактична) собівартість є нерелевантною для прийняття управлінських рішень, оскільки витрати, що мали місце в минулому, вже не можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, варіанти якого розглядаються сьогодні
Принцип обачності	Цей принцип зумовлений невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строку експлуатації основних засобів тощо). Він дає змогу зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки, сприяє створенню надмірних забезпечень, заниженню оцінки активів і доходів або завищенню зобов'язань і витрат. Для цілей управління застосування принципу зумовлює ризик відхилення від очікуваних результатів. Тому слід оцінювати ступінь чутливості статей (прибутку, грошових потоків) до ризику

Система бухгалтерського обліку в цілому і в частині витрат зокрема повинна формувати єдиний механізм підготовки інформаційного забезпечення, обґрунтування і прийняття управлінських рішень на основі відповідей на інформаційні запити. Без здійснення модифікації змісту принципів бухгалтерського обліку неможливо побудувати ефективну систему інформаційного забезпечення управління витратами виробництва, внаслідок чого на рівні підприємства формування методичних засад ведення бухгалтерського обліку витрат слід регламентувати внутрішніми організаційно-розпорядчими документами.

У четвертому розділі **“Витрати як об’єкт податкових розрахунків та внутрішнього контролю”** окреслено особливості обліку витрат виробництва, з врахуванням вимог податкового законодавства напрями оптимізації бухгалтерського обліку витрат в Україні, визначено організаційні засади внутрішнього контролю витрат виробництва і собівартості продукції та виокремлено методологічні й методичні складові внутрішнього контролю для підвищення рівня ефективності управління витратами підприємств досліджуваної галузі.

Витрати як об’єкт податкових розрахунків потребують удосконалення теоретико-методологічних засад та розробки організаційно-методичних рекомендацій з їх бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, що викликано трансформацією економічної системи, зростанням інформаційних потреб та підвищенням відповідальності власників перед державою.

Дані бухгалтерського обліку є базою для розрахунків підприємства за податками та платежами. Існування проблеми щодо визначення розміру податку на прибуток у бухгалтерському обліку та за нормами Податкового кодексу України, неузгодженість порядку виникнення доходів і витрат за даними бухгалтерського обліку до податкових розрахунків зумовлюють необхідність усунення цих протиріч та гармонізації податкового законодавства й облікової регламентації. Особливо актуальним є питання скасування відмінностей у формуванні доходів і витрат (зокрема, витрат виробництва) у вказаних підсистемах. На разі залишається проблемою наявність подвійних стандартів та протиріч у нормативних документах, а також ускладнення заповнення Декларації з податку на прибуток лише на підставі даних облікових реєстрів.

Для розв’язання цієї проблеми в дисертації розроблено реєстр (форма відомості обліку витрат виробництва продукції (робіт, послуг) для оподаткування податком на прибуток), що відповідає цілям оподаткування та систематизації облікових даних про витрати виробництва (табл. 3).

Таблиця 3

Відомість обліку витрат виробництва продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування результатів діяльності податком на прибуток за листопад 2011 року, в тис. грн.

№ рядка	Найменування показників	ВСЬОГО витрат				Сума витрат з початку року		Всього нарастаючим підсумком з початку року	
		за даними бухгалтерського обліку	сума коригування +/-	підстава коригування/врах. (посилання на норму ПКУ)	до оподаткування	за даними бухгалтерського обліку	для цілей оподаткування	за даними бухгалтерського обліку	для цілей оподаткування
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
05	Витрати операційної діяльності, всього, у т.ч.:	592,90	(-)	ст. 138.8.1	583,17	126,00	126,00	718,9	709,17
05.1	Собівартість придбаної (виготовленої) та реалізованої продукції (робіт, послуг)	536,90	(-)	ст. 138.8.1	509,42	932,62	932,62	1469,52	1442,04
05.1.1	Прямі матеріальні витрати, у т.ч.:	428,68	-	ст. 138.8.1	428,68	778,85	778,85	1207,85	1207,53
	- для продукції "А"	296,16	-	ст. 138.8.1	296,16	537,13	537,13	833,61	833,29
	- для продукції "Б"	132,52	-	ст. 138.8.1	132,52	241,72	241,72	374,24	374,24
05.1.1.1	Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва	3,00	(3,00)	ст. 138.8.1	-	10,89	0	13,89	-
05.1.2	Прямі витрати на оплату праці, у т.ч.:	69,54	-	ст. 138.8.2	69,54	146,66	146,66	216,2	216,2
	- для продукції "А"	39,97	-	ст. 138.8.2	39,97	84,77	84,77	124,74	124,74
	- для продукції "Б"	29,57	-	ст. 138.8.2	29,57	61,89	61,89	91,46	91,46
05.1.3	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, (робіт, послуг)	15,00	-	ст. 138.8	15,0	58,22	58,22	73,22	73,22
05.1.4	Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів, у т.ч. орендних	8,2	-	ст. 138.8.2	8,2	18,0	18,0	26,2	26,2
05.1.5	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг)	15,48	(12)	ст. 138.8.3	3,48	37,5	17,5	32,98	20,98
05.2	Інші прямі витрати	56,00	-	ст. 138.9	56,00	260	260	316,0	316,00
06.1	Загальновиробничі витрати	194,22	-	-	194,22	-	-	194,22	194,22
06.1.1	Витрати на управління виробництвом, у т.ч.:	105,46	-	ст. 138.10.1	105,46	-	-	105,46	105,46
06.1.1.1	витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо	48,00	-	ст. 138.10.1	48,00	-	-	48,00	48,00
06.1.1.2	витрати на соціальні заходи	18,24	-	ст. 138.10.1	18,24	-	-	18,24	18,24
06.1.1.3	витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць	4,85	-	ст. 138.10.1	4,85	-	-	4,85	4,85
06.1.1.4	витрати на медичне страхування апарату управління цехами	30,02	-	ст. 138.10.1	30,02	-	-	30,02	30,02

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
06.1.1.5	витрати на утримання легкового транспорту апарату управління виробництвом	1,62	-	ст. 138.10.1	1,62	-	-	1,62	1,62
06.1.1.6	поштові, телефонні, канцелярські витрати	2,73	-	ст. 138.10.1	2,73	-	-	2,73	2,73
06.1.2	Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	26,0	-	ст. 138.10.1	26,0	-	-	26,0	26,0
06.1.3	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	4,71	-	ст. 138.10.1	4,71	-	-	4,71	4,71
06.1.4	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, у т.ч.:	12,67	-	ст. 138.10.1	12,67	-	-	12,67	12,67
06.1.4.1	Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів	8,58	(6,58)	ст. 146.12	2,00	80,00	60,00	68,58	62,0
06.1.5	Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва, у т.ч.:	-	-	-	-	-	-	-	-
	оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва	-	-	-	-	-	-	-	-
	витрати на соціальні заходи	-	-	-	-	-	-	-	-
	витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів	-	-	-	-	-	-	-	-
	оплата послуг сторонніх організацій	-	-	-	-	-	-	-	-
06.1.6	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	20,09	-	ст. 138.10.1	20,09	-	-	20,09	20,09
06.1.7	Витрати на обслуговування виробничого процесу	4,88	-	ст. 138.10.1	4,88	-	-	4,88	4,88
06.1.8	Витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	2,65	-	ст. 138.10.1	2,65	-	-	2,65	2,65
06.1.9	Суми витрат, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції, систем управління якістю, екологічного управління довкіллям, встановленим вимогам ЗУ "Про підтвердження відповідності"	11,01	-	ст. 138.10.1	11,01	-	-	11,01	11,01
06.1.10	Витрати на страхування	-	-	ст. 138.10.1	-	-	-	-	-
06.1.11	Інші загальновиробничі витрати	-	-	-	-	-	-	-	-
06.1.12	Внутрішньо заводське переміщення запасів на склади	-	-	-	-	-	-	-	-
06.1.13	Витрати, пов'язані з недосконалістю організації виробництва	6,75	-	ст. 138.10.1	6,75	-	-	6,75	6,75

(виконавець)

(підпис)

(ПІБ)

Побудова аналітичного та синтетичного обліку повинна здійснюватися з огляду на мету забезпечення прозорості формування витрат для цілей оподаткування, починаючи з формування первинних документів, а також розкриття порядку формування прибутку до оподаткування. З позиції податкових розрахунків витрати підприємства слід кодифікувати згідно з нормами податкового законодавства, що дозволить відносити їх до складу витрат, які зменшують базу оподаткування податком на прибуток або до групи витрат, які не включаються до податкових розрахунків. У розробленому реєстрі передбачено групування витрат операційної діяльності та загальновиробничих витрат за видами з кодуванням рядків відповідно до статей податкової декларації, що сприяє спрощенню процедури складання податкової звітності підприємства.

Важливим засобом впливу на результати діяльності окремих виробничих підрозділів і підприємства в цілому за сучасних умов господарювання є організація дієвої системи внутрішнього контролю. Своєчасний контроль за витратами виробництва та собівартістю дозволяє виявити резерви збільшення прибутку, зниження собівартості та ціни на продукцію, а отже, підвищити конкурентоздатність підприємства. На підставі проведеного аналізу стану внутрішнього контролю на молокопереробних підприємствах встановлено такі проблеми: неналежний рівень організації внутрішнього контролю; недостатня спрямованість контролю на розвиток підприємства через відсутність використання планових показників; неналежна конкретизація об'єктів контролю витрат; загальний характер інформації за результатами контролю витрат виробництва; непорядкованість використання результатів контролю для прийняття управлінських рішень. Наявність указаних проблем зумовлює необхідність удосконалення організаційних засад і методів внутрішнього контролю на всіх рівнях управління витратами підприємства.

За результатами дослідження особливостей організації внутрішнього контролю на молокопереробних підприємствах розроблено для впровадження в їх діяльність Положення про внутрішній контроль молокопереробного підприємства (перелік основних статей Положення та їх коротка характеристика наведені на табл. 4).

Запропоноване Положення враховує специфіку діяльності зазначених підприємств, визначає єдиний підхід до організації внутрішнього контролю витрат виробництва, побудови відповідної методики та формування собівартості продукції молокопереробних підприємств. Застосування даного Положення дозволить підвищити ефективність функціонування системи управління підприємством, зокрема управління витратами, що забезпечить оптимізацію собівартості продукції та фінансових результатів молокопереробних підприємств. Практична реалізація розроблених теоретичних положень, пов'язаних з організацією внутрішнього контролю витрат виробництва продукції молочної промисловості, є основою для отримання точної й оперативної інформації про витрати, прийняття ефективних управлінських рішень.

Структура та характеристика основних елементів Положення про внутрішній контроль молокопереробного підприємства

<i>Назва статті</i>	<i>Коротка характеристика</i>
Ст. 1. Загальні положення	Визначено організаційні питання
Ст. 2. Основні поняття, що використовуються в Положенні	Наведено визначення основних понять, що використовуються в Положенні (контроль, внутрішній контроль, внутрішній контроль витрат виробництва, система внутрішнього контролю, органи внутрішнього контролю, процедури внутрішнього контролю, метод контролю, методика)
Ст. 3. Мета та завдання внутрішнього контролю	Визначено мету внутрішнього контролю та завдання, які повинні виконуватися
Ст. 4. Принципи функціонування системи внутрішнього контролю	Наведено принципи функціонування системи внутрішнього контролю (наближеність до об'єкта витрат, взаємодія з іншими функціями управління витратами, відповідність центрам витрат та ін.)
Ст. 5. Методи та процедури внутрішнього контролю	Визначено методи документального та фактичного контролю, процедури внутрішнього контролю та заходи контролю за достовірністю бухгалтерського обліку витрат виробництва, наведено методику внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції
Ст. 6. Складові внутрішнього контролю	Організована система внутрішнього контролю витрат виробництва охоплює відповідні складові, що в сукупності забезпечують злагоджене та ефективне її функціонування
Ст. 7. Моніторинг та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю	Особливості здійснення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю (види контролю та періодичність його здійснення)
Ст. 8. Органи та особи, відповідальні за стан внутрішнього контролю	Встановлено органи та осіб, відповідальних за стан внутрішнього контролю, окреслено обов'язки керуючого відділу внутрішнього контролю
Ст. 9. Прикінцеві положення	Визначено особливості внесення змін та чинність цього Положення
Додатки	Представлено пакет внутрішньої документації

У частині теоретико-методологічних та організаційно-методичних аспектів внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції розроблено систему внутрішнього контролю витрат виробництва молокопереробного підприємства, зокрема вдосконалено технологію внутрішнього контролю даного виду витрат, визначено систему заходів і процедур щодо даного напрямку контролю, а також розроблено методику контролю прямих та непрямих витрат виробництва. Розроблено пакет документів внутрішнього контролера для узагальнення результатів контролю з метою їх раціонального використання управлінським персоналом на підприємстві. Сформовано рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку окремих елементів собівартості продукції, ефективного використання ресурсів, можливих напрямів удосконалення технології виробництва, пошуку шляхів зниження витрат виробництва та оптимізації собівартості продукції, зміни плану виробництва, його обсягів тощо.

У п'ятому розділі **“Калькулювання собівартості продукції в системі бухгалтерського обліку”** розкрито зміст системи зниження витрат та оптимізації собівартості продукції у ході управління ними шляхом удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку процесу формування собівартості, розроблено обліково-аналітичне та контрольне забезпечення системи

управління витратами на підприємстві, наведено пропозиції щодо оптимізації напрямів та обсягів витрачання ресурсів.

Недосконалість системи бухгалтерського обліку в частині обліку процесу формування собівартості продукції, незадовільний стан облікового забезпечення калькулювання собівартості на молокопереробних підприємствах зумовлює необхідність пошуку перспективних шляхів удосконалення системи бухгалтерського обліку для підвищення ефективності системи управління в цілому та забезпечення її адаптації до економічних стимулів, характерних для вітчизняних умов розвитку ринкової економіки. Розроблена система складових зниження витрат та оптимізації собівартості продукції (рис. 5), яка визначає взаємозв'язок заходів управління із системою бухгалтерського обліку, що дозволяє знизити витрати виробництва, оптимізувати собівартість продукції на молокопереробних підприємствах та удосконалити її структуру.



Рис. 5. Система зниження витрат і оптимізації собівартості продукції та її реалізація в системі бухгалтерського обліку

Розробка раціональної системи управління витратами, що ґрунтується на теоретико-методологічних положеннях облікового забезпечення управління витратами виробництва, нині є вкрай важливим питанням для вітчизняних молокопереробних підприємств. Однією з найбільших проблем у сфері управління витратами є відсутність достовірної та оперативної інформації про

структуру витрат, що не дозволяє реалізувати програму їх оптимізації. Процес управління витратами вимагає інтеграції таких елементів, як компетенція управлінського та облікового персоналу, їх мотивації, встановлення відповідальності за здійснення витрат, поєднання таких підсистем як планування та бухгалтерський облік, формування єдиного інформаційного середовища, що у взаємозв'язку забезпечує сталий розвиток підприємства.

Методологія бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості за умов господарювання, що зумовлюють необхідність пошуку можливостей реалізації конкурентних переваг молокопереробного підприємства, повинна сприяти зниженню витрат та оптимізації собівартості продукції. Облікову регламентацію формування собівартості продукції молокопереробного підприємства (з урахуванням методичних підходів до калькулювання, розподілу непрямих витрат) викладено в розробленій галузевій інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах (перелік питань регламентації представлено на рис. 6). Запропонована Інструкція дозволяє найбільш повно врахувати технологічні та інші особливості галузі, визначити об'єкти витрат та калькулювання, встановити найбільш оптимальні бази розподілу загальновиробничих витрат, окреслити єдині методичні підходи до бухгалтерського обліку витрат виробництва молокопереробного підприємства.

Галузева інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах	
	<i>I. Загальні положення</i>
→	Визначено мету та сферу поширення, основні терміни, що використовуються в Інструкції
	<i>II. Склад і класифікація витрат за елементами</i>
→	Окреслено складові виробничої собівартості відповідно до ПКУ та здійснено групування за елементами
	<i>III. Склад і класифікація статей калькулювання виробничої собівартості продукції молокопереробних підприємств</i>
→	Наведено перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції молокопереробного підприємства
	<i>IV. Калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах</i>
→	Визначено завдання та порядок проведення процесу калькулювання на молокопереробних підприємствах
	<i>V. Методи обліку витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції</i>
→	Запропоновано матрицю методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості продукції на молокопереробному підприємстві
	<i>VI. Розподіл непрямих витрат</i>
→	Наведено послідовність та бази розподілу непрямих витрат молокопереробного підприємства
	<i>VII. Подання та оприлюднення фінансової звітності</i>
→	Визначено порядок подання звітності молокопереробних підприємств до органу державної статистики

Рис. 6. Структура галузевої інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах

Застосування суб'єктами господарювання розробленої Інструкції (рис. 6) сприятиме уникненню застосування чинного інструментарію, що не відображає

реального взаємозв'язку з витратами виробництва молокопереробного підприємства, не відповідає сучасним умовам господарювання та ускладнює процеси управління в частині контролю за витратами, оптимізації собівартості продукції та регулювання фінансових результатів діяльності.

Розроблена галузева інструкція визначає об'єкти витрат та калькулювання, встановлює найбільш оптимальні бази розподілу непрямих витрат, окреслює єдині методичні підходи бухгалтерського обліку витрат виробництва молокопереробного підприємства, що дозволяє врахувати особливості молокопереробної галузі та забезпечує ефективне застосування підприємствами методів обліку витрат і калькулювання відповідно до технологічних процесів.

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних, методологічних і організаційних засад розвитку бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції для можливості адаптації діяльності молокопереробних підприємств до економічних стимулів, притаманних вітчизняним умовам ринкової економіки. Одержані результати свідчать про досягнення мети і виконання поставлених завдань дослідження та надають можливість сформулювати наступні висновки:

1. Досліджено сутність факторів, породжених процесом формування умов постіндустріальної економіки, та їх вплив на розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції з метою їх адаптації до цих умов. Виявлено сфери впливу умов зовнішнього середовища, що дозволило врахувати сутність запитів при визначенні вимог щодо формування достовірної бухгалтерської інформації про витрати, що, у свою чергу, створило передумови для підвищення рівня адаптивності системи управління підприємством. Обґрунтовано, що завданнями з удосконалення організації обліку в управлінні витратами підприємства є: розвиток класифікації витрат відповідно до цілей і напрямів управління; визначення можливостей розвитку теоретико-методологічних засад організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат.

2. Визначено, що однією з базових категорій, розуміння якої необхідне для формування бухгалтерського мислення, є категорія “витрати”. Для забезпечення поетапності (через викладення різних теоретичних і функціональних дисциплін) у формуванні понятійно-категоріального апарату фахівців у сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту з урахуванням управлінської та економічної сутності розмежовано поняття “затрати” (використання ресурсів, що проявляються у зменшенні активів або збільшенні зобов'язань, що призводить до утворення інших активів) і “витрати” (виникають при визнанні доходу, для отримання якого вони понесені). Виокремлені поняття “економічні витрати” (зумовлені обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання) та “витрати бухгалтерські” (тільки явні витрати ресурсів), що дозволить при використанні наведених тлумачень підвищити якість освітянських програм з підготовки фахівців в сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

3. Важливим методологічним питанням є класифікація витрат за цілями управління, що повинна бути адаптована до внутрішньофірмових чинників впливу, і до зовнішньоекономічних факторів (вимог, що детермінуються вітчизняними умовами розвитку ринкової економіки). Виходячи з цих завдань, виділено два аспекти формування класифікації витрат: 1) власне класифікація витрат як складова теорії і методології бухгалтерського обліку; 2) класифікатор витрат як практичне застосування теорії бухгалтерського обліку. Доведено необхідність класифікації витрат за функціями управління для розробки методичних підходів до відображення витрат на бухгалтерських рахунках і їх розподілу за об'єктами, встановлення вимог до організації бухгалтерського обліку таких витрат з урахуванням потреб управління на рівні суб'єкта господарювання. Визначено вимоги до класифікатора витрат, яких слід дотримуватися при побудові аналітичних рахунків, а також при бюджетуванні для позначення статей кошторису, забезпечення взаємозв'язку форм звітності, методів калькулювання, інформаційних систем.

4. Наразі актуальною залишається проблема понятійно-категоріального апарату, яка полягає у неоднозначності трактування таких понять, як “собівартість”, “вартість”, “витрати виробництва”, “затрати виробництва”. Така ситуація призводить до асиметрії економічної інформації в управлінських цілях. У ході дослідження для оптимізації прийняття управлінських рішень запропоновано: 1) не ототожнювати поняття “собівартість” та “витрати виробництва”, оскільки розгляд собівартості продукції лише як витрат на виробництво, виражених у грошовому вимірнику, є помилковим, бо не відображає повною мірою сутність цього поняття; 2) поняття “вартість” та “собівартість” розглядати як два взаємопов'язаних елементи. Визначено необхідність фіксації в обліковій політиці видів собівартості та калькуляцій, з огляду на специфіку діяльності підприємства та особливості виробничого процесу. Враховуючи особливості молокопереробної галузі, уточнено склад собівартості продукції молокопереробного підприємства, що сприяє вдосконаленню системи аналітичного обліку витрат виробництва.

5. Напрями вдосконалення методики бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості охоплюють інтереси всіх користувачів інформаційної системи. Інформаційна система бухгалтерського обліку витрат повинна формувати єдиний механізм підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень. Встановлено, що науковці приділяють недостатню увагу практичним аспектам процесу планування та управління витратами виробництва і собівартістю продукції за даними бухгалтерського обліку, водночас ця проблема набуває все більшого значення для молокопереробних підприємств. Доведено, що планування й ефективне управління собівартістю продукції з урахуванням наведених пропозицій забезпечує успішне функціонування суб'єктів господарювання досліджуваної галузі, сприяє оптимізації фінансових результатів та забезпеченню розвитку підприємства зі збереженням та підвищенням основних фінансових показників.

6. Дослідження процесу формування собівартості продукції на молокопереробних підприємствах дозволило визначити проблему калькулювання собівартості молочної продукції, оскільки дане питання є неврегульованим на нормативному рівні. Виявлені тенденції розвитку способів калькулювання в умовах

зміни суспільно-економічних формацій дозволили удосконалити методологію калькулювання відповідно до сучасних вимог управління та окреслити завдання бухгалтерського обліку витрат. Розроблена класифікація методів обліку витрат і калькулювання поєднує традиційні та перспективні методи з відповідними способами їх застосування. На підставі цієї класифікації запропоновано матрицю застосування методів обліку витрат і калькулювання для молокопереробної галузі промисловості, що сприяє підвищенню ефективності управління витратами, оптимізації значень собівартості продукції. Обґрунтовано, що найбільш пристосованим до особливостей діяльності молокопереробних підприємств відповідно до особливостей технологічного процесу є поєднання нормативного та попередільного (з напівфабрикатним способом) методів калькулювання разом з методом за стадіями життєвого циклу товару та АВС-калькулювання.

7. Встановлено, що комп'ютеризація бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах є засобом спрощення процедури розрахунку собівартості молочної продукції та зменшення ризику похибок і відхилень. Окреслено напрями удосконалення теоретичних і практичних положень організації й методики бухгалтерського обліку витрат виробництва молокопереробних підприємств відповідно до специфіки господарювання, зокрема обґрунтовано необхідність ведення обліку витрат виробництва за центрами відповідальності. Розроблено рекомендації щодо використання аналітичного обліку витрат, що дає змогу ефективно ними управляти на основі аналізу відхилень фактичних витрат від нормативних у ході виробничого процесу. Тим самим сприяє посиленню контролю якості всіх компонентів молочної продукції на основних етапах технологічного процесу, зміни обсягів виробництва та асортименту продукції молокопереробного підприємства. Облік витрат виробництва для молокопереробних підприємств запропоновано організовувати з урахуванням норм витрат сировини і технологічних витрат (виходячи з кожної окремої технологічної операції (нормалізація молока, тепла обробка, розлив)).

8. Для задоволення інформаційних потреб управління витратами виробництва розроблено пакет документації, який включає: 1) Накладну на внутрішнє переміщення молочної сировини та матеріалів (для контролю руху сировини та напівфабрикатів між цехами для уникнення браку у виробництві, оперативно контролювати доцільність відпуску сировини в окремі підрозділи та ефективність її використання, контролювати відпуск сировини у виробництво); 2) Відомість про замовлення і відпуск сировини у виробництво (для прогнозування обсягів виробництва та забезпечення подальшого калькулювання, оскільки виникає можливість обліку нормативних витрат на виробництво, що пізніше можуть бути співставлені з даними Звіту про обсяг та витрати на виробництво); 3) Звіт про обсяг і витрати на виробництво; 4) Звіт про виробництво молочної продукції за центрами відповідальності. Запропоноване документальне забезпечення обліку витрат виробництва сприяє впорядкуванню системи відпуску сировини та матеріалів на виробництво, зниженню трудомісткості обліку порівняно з чинною організацією нормативного обліку, унаочнює облікову інформацію та уможливорює оперативне формування внутрішньої звітності для цілей контролю.

9. Як визначальний фактор-критерій при розробці напрямів удосконалення бухгалтерського обліку витрат слід розглядати інформаційні інтереси управлінського персоналу. Дотримуючись цього, а також урахуваючи галузеву специфіку молокопереробних підприємств, удосконалено організаційно-методологічні засади бухгалтерського обліку витрат і окреслено напрями розвитку інформаційної функції бухгалтерського обліку з огляду на модифікацію змісту принципів бухгалтерського обліку (нарахування та відповідності доходів і витрат, історичної (фактичної) собівартості та обачності). Це сприятиме побудові ефективної системи інформаційного забезпечення управління витратами виробництва, що дозволить формувати методичні засади ведення бухгалтерського обліку витрат на рівні підприємства.

10. Існування значного податкового навантаження на підприємство суттєво ускладнює його діяльність, що зумовлює необхідність пошуку шляхів оптимізації витрат, завчасного виявлення та попередження порушень податкового законодавства. Відмінність складу собівартості продукції в бухгалтерському обліку від заявлених її складових у Податковому кодексі України полягає у тому, що в бухгалтерському обліку вона характеризується вартісним показником витрат, понесених в процесі виробництва та реалізації продукції, а в податковому обліку собівартість є сукупністю понесених у звітному періоді та визнаних відповідно до податкового законодавства витрат, які зменшують доходи у цьому самому звітному періоді. Виявлені розбіжності зумовлюють необхідність організації внутрішнього контролю за правильністю визнання і обчислення витрат для податкових розрахунків на підприємстві для уникнення порушень податкового законодавства та нарахування штрафних санкцій. Розроблено методику здійснення податкових розрахунків з мінімальною необхідною кількістю податкових різниць, що сприяє спрощенню процедури складання податкової звітності та посиленню контролю з боку податкових органів за дотриманням положень Податкового кодексу України.

11. Дослідження складових системи внутрішнього контролю виробничих витрат дозволило розробити технологію його здійснення, що сприяє вдосконаленню організації бухгалтерського обліку окремих елементів собівартості продукції, збереження та ефективного використання ресурсів, проведення заходів зі зниження собівартості продукції, пошуку можливих шляхів удосконалення технології виробництва. Виявлено проблему зниження якості та своєчасності внутрішнього контролю за процесом формування собівартості продукції (напівфабрикатів), а також встановлено низьку ефективність діючої системи внутрішнього контролю витрат виробництва на молокопереробних підприємствах. Для її покращення розроблено Положення про внутрішній контроль молокопереробного підприємства, що враховує специфіку діяльності таких підприємств, а також визначає єдиний підхід до організації та методики внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості продукції.

12. Цінність калькулювання за сучасних умов господарювання проявляється через деталізацію вартісної оцінки результатів господарських процесів та поданні їх у формі калькуляції для аналізу доцільності таких процесів. Калькулювання собівартості продукції молокопереробних підприємств є досить важливим процесом, зокрема у ході вирішення проблеми мінімізації витрат виробництва та

оптимізації собівартості продукції. Розроблена галузева інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах дозволяє удосконалити організаційні складові та запропонувати єдині методичні підходи до бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції з врахуванням специфіки досліджуваної галузі, тим самим сформувати інформаційне забезпечення для задоволення управлінських потреб, зумовлених сучасними умовами господарювання.

13. Розробка раціональної системи управління витратами й механізму оптимізації витрачання ресурсів можливі лише на основі достовірної та оперативної інформації про структуру витрат, наданої системою бухгалтерського обліку, що дозволяє реалізувати програми оптимізації витрат. Для цього визначено елементи системи управління витратами (компетенція управлінського персоналу, системи бухгалтерського обліку та планування, мотивація працюючих, встановлення відповідальності за витрати, класифікація витрат), за умови ефективного поєднання яких забезпечується сталий розвиток підприємства. Розроблена система змінює ставлення до ресурсів підприємства, формує у працівників психологію власників. Робота у цьому напрямі також передбачає стимулювання працівників щодо надання пропозицій у частині розробки системи мотивації за раціональне використання ресурсів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії

1. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : [моногр.] / М.І. Скрипник. – Житомир : ФОП Кузьмін Дн.Л., 2011. – 732 с. (42,55 друк. арк.).

Статті у наукових фахових виданнях

2. Скрипник М.І. Розвиток калькулювання та його значення в господарському процесі / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ; Серія : Економічні науки. – 2009. – № 2 (48). – С. 115–121. (1,08 друк. арк.).

3. Скрипник М.І. АВС-калькулювання / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ; Серія : Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 176–179. (0,56 друк. арк.).

4. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ; Серія : Економічні науки. – 2009. – № 4 (50). – С. 159–165. (1,02 друк. арк.).

5. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – Вип. 1 (13). – С. 236–240. (0,39 друк. арк.).

6. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – Вип. 2 (14). – С. 202–206. (0,38 друк. арк.).

7. Скрипник М.І. Процес калькулювання: визначення понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і

аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – Вип. 3 (15). – С. 278–293. (1,05 друк. арк.).

8. Скрипник М.І. Методи калькуляції витрат на якість-управлінський аспект / М.І. Скрипник // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – ред. кол.: І.І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – Держкомстат України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2009. – Вип. 3. – С. 124–129. (0,45 друк. арк.).

9. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням “директ-костингу” / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Вип. 1 (16). – С. 263–272. (0,78 друк. арк.).

10. Скрипник М.І. Визначення сутності понять “витрати” та “затрати” / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Вип. 2 (17). – С. 308–312. (0,32 друк. арк.).

11. Скрипник М.І. Порівняльна характеристика видів обліку / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Вип. 3 (18). – С. 331–339. (0,67 друк. арк.).

12. Скрипник М.І. Життєвий цикл і методи калькулювання за стадіями / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ; Серія : Економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – С. 120–123. (0,51 друк. арк.).

13. Скрипник М.І. Управлінський облік: проблеми теорії / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ; Серія : Економічні науки. – 2010. – № 2 (52). – С. 174–177. (0,47 друк. арк.).

14. Скрипник М.І. Формування собівартості продукції: пострадянський ефект / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ ; Серія : Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 171–173. (0,45 друк. арк.).

15. Скрипник М.І. Аналіз авторефератів дисертацій за напрямом “управлінський облік” за період 1991–2010 рр. / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ; Серія : Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 177–184. (1,0 друк. арк.).

16. Скрипник М.І. Собівартість продукції (робіт, послуг) як об’єкт калькулювання та її роль в умовах економічних змін / М.І. Скрипник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць. – ред. кол. : І.І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – Держкомстат України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – Вип. 1 (5). – С. 119–124. (0,42 друк. арк.).

17. Скрипник М.І. Собівартість продукції як економічна категорія / М.І. Скрипник // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2010. – Вип. 7. – С. 339-341 (0,44 друк. арк.).

18. Скрипник М.І. Облік витрат на промислових підприємствах у розрізі їх класифікації / М.І. Скрипник // Економічні науки; Серія : Облік і фінанси :

зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т ; відп. ред. З. В. Герасимчук. – 2010. – Вип. 7 (25), Ч. 3. – С. 200–208. (0,47 друк. арк.).

19. Скрипник М. І. Передумови виникнення та етапи розвитку калькулювання: історичні відомості / М. І. Скрипник // Економічні науки; Серія : Облік і фінанси : зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т ; відп. ред. З. В. Герасимчук. – 2010. – Вип. 7 (25), Ч. 5. – С. 271–286. (0,81 друк. арк.).

20. Скрипник М. І. Ідентифікація накладних витрат з метою визначення собівартості продукції / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК : наук.-вироб. журнал. – 2010. – № 2. – С. 61–65. (0,44 друк. арк.).

21. Скрипник М. І. Трагування сутності собівартості продукції, її види та значення в процесі калькулювання / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК : наук.-вироб. журнал. – 2010. – № 4. – С. 27–31. (0,4 друк. арк.).

22. Скрипник М. І. Ефективне управління витратами за сучасних умов господарювання / М. І. Скрипник // Науковий вісник НАСОНА : зб. наук. праць. – 2010. – Вип. 2 (27). – С. 81–90. (0,92 друк. арк.).

23. Скрипник М. І. Особливості методу калькулювання за стадіями життєвого циклу (lifecyclecosting) / М. І. Скрипник // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2010. – Вип. 6. – С. 334–337. (0,49 друк. арк.).

24. Скрипник М. І. Становлення управлінського обліку: критичний аналіз публікацій та авторефератів дисертацій за напрямом “управлінський облік” в період 1949–2010 рр. / М. І. Скрипник // Зб. наук. праць Вінницького нац. аграр. ун-ту; Серія : Економічні науки / редкол. : Г. М. Калетнік (гол. ред.) та ін. – 2010. – Вип. 5, Т. 1. – С. 141–147. (0,38 друк. арк.).

25. Скрипник М. И. Порядок распределения косвенных расходов и включение их в состав себестоимости продукции / М. И. Скрипник // Экономика Крыма : науч.-практ. журнал. – 2010. – № 1 (30). – С. 183–186. (0,46 друк. арк.).

26. Скрипник М. И. Управление затратами и учёт затрат: оценка и взаимосвязь понятий / М. И. Скрипник // Экономика Крыма : науч.-практ. журнал. – 2010. – № 2 (31). – С. 129–134. (0,56 друк. арк.).

27. Скрипник М. И. Бюджетирование в системе управленческого учёта операционных и функциональных затрат / М. И. Скрипник // Экономика Крыма : науч.-практ. журнал. – 2010. – № 3 (32). – С. 169–175. (0,64 друк. арк.).

28. Скрипник М. И. Порядок классификации затрат на производство промышленной продукции на основе принципов управленческого учёта / М. И. Скрипник // Экономика Крыма : науч.-практ. журнал. – 2010. – № 4 (33). – С. 237–242. (0,54 друк. арк.).

29. Скрипник М. И. Система калькулирования “директ-костинг”: преимущества и недостатки / М. И. Скрипник // Зб. наук. праць Черкаського держ. технол. ун-ту; Серія : Економічні науки. – Вип. 25 : у 3 ч. – 2010. – Ч. 1. – С. 47–53. (0,62 друк. арк.).

30. Скрипник М. І. Облікове відображення витрат для нарахування та сплати податків / М. І. Скрипник // Вісник ЖДТУ; Серія : Економічні науки. – 2011. – № 3 (57). – С. 152–160. (1,5 друк. арк.).

31. Скрипник М. І. Калькулювання в комп'ютерній системі обліку / М. І. Скрипник // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – К. : ТОВ Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – Вип. 1 (6). – С. 237–246. (0,43 друк. арк.).

32. Скрипник М. І. Роль калькулювання в системі управління, його завдання та принципи / М. І. Скрипник // Науковий вісник НАСОО : зб. наук. праць. – 2011. – Вип. 1 (30). – С. 76–84 (0,69 друк. арк.)

33. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК : наук.-вироб. журнал. – 2011. – № 1. – С. 46–49.(0,37 друк. арк.).

34. Скрипник М. І. Калькулювання в системі економічної інформації / М. І. Скрипник // Сталий розвиток економіки : всеукр. наук.-вироб. журнал / Ін-т екон., технол. і підприємництва. – 2011. – № 1. – С. 189–193. (0,42 друк. арк.).

35. Скрипник М. І. Позамовний та попроцесний методи калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки / М. І. Скрипник // Економічні науки; Серія : Облік і фінанси : зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т ; відп. ред. З. В. Герасимчук. – 2011. – Вип. 8 (29). – С. 412–423. (0,61 друк. арк.).

36. Скрипник М. І. Сравнительная характеристика методов учёта затрат в целях совершенствования управленческого учёта / М. І. Скрипник // Бізнес Інформ : наук. журнал / Харківський нац. екон. ун-т. – 2011. – Т. 2, № 2. – С. 109–112. (0,31 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях

37. Скрипник М. І. Актуальні проблеми калькулювання: теоретичний аспект / М. І. Скрипник // Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти : матеріали та тези виступів VIII міжнар. наук. конф. 15-16 жовтня 2009 р. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – С. 231–234. (0,23 друк. арк.).

38. Скрипник М. І. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції для потреб управління / М. І. Скрипник // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей : тези V міжнар. наук. конф., (Краматорськ – Житомир, 9–10 верес. 2009 р.) / М-во освіти і науки України, ЖДТУ. – Житомир : ПП “Рута”, 2009. – Ч. 1. – С. 88–90. (0,19 друк. арк.).

39. Скрипник М. І. Побудова системи управлінського обліку в Україні / М. І. Скрипник // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доповідей учасників VII міжнар. наук. конф., присв. пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О. С. Бородкіна (Київ, 27 берез. 2009 р.) / Держкомстат України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту ; ред. кол. : І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2009. – С. 233–236. (0,25 друк. арк.).

40. Скрипник М. І. Калькулювання собівартості продукції з урахуванням міжнародного досвіду / М. І. Скрипник // Майбутнє – аудит : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., (Кривий Ріг, 6 жовтня 2009 р.) : тези доповідей / редкол. : М. Л. Крапивко, В. Я. Нусінов, О. М. Барановська, Н. М. Кругла. – Кривий Ріг : Видавничий дім, 2009. – С. 92–94. (0,06 друк. арк.).

41. Скрипник М. І. Актуальні проблеми в обліку витрат / М. І. Скрипник, О. В. Кравченко // Тези доповідей XXXV наук.-практ. міжвуз. конф., присв. Дню університету, (Житомир, 25–28 трав. 2010 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Т. 2. – С. 161. (заг. обсяг 0,13 друк. арк., особисто автору належить 0,08 друк. арк. : наведено проблеми бухгалтерського обліку витрат та основні причини їх виникнення).

42. Скрипник М. І. Визначення об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання: управлінський аспект / М. І. Скрипник // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 25–26 лист. 2010 р.) / заг. ред. М. С. Пушкар. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – Ч. 2. – С. 77–81. (0,03 друк. арк.).

43. Скрипник М. І. Загальновиробничі витрати та бази їх розподілу: сутність та співвідношення понять / М. І. Скрипник // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Луцьк, 29–30 черв. 2010 р.) / відп. ред. З. В. Герасимчук – Луцьк : РВВ Луцького нац. техн. ун-ту, 2010. – С. 220–221. (0,14 друк. арк.).

44. Скрипник М. І. Зарубіжний досвід ефективного управління затратами / М. І. Скрипник // Зб. тез та текстів виступів на 8-й Всеукр. наук. конф., присв. вид. вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І. В. Малишеву, д.е.н., проф. П. П. Німчинову, (Житомир, 24–25 лют. 2010 р.) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 68–70. (0,21 друк. арк.).

45. Скрипник М. І. Історичні аспекти становлення управлінського обліку / М. І. Скрипник // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : зб. тез доп. між нар. наук.-практ. конф., (Вінниця, 20–21 жовт. 2010 р.). – Вінниця : РВВ ВНАУ, 2010. – С. 41–43. (0,16 друк. арк.).

46. Скрипник М. І. Нормативний метод калькулювання: теоретичний аспект / М. І. Скрипник // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Полтава, 7–8 жовт. 2010 р.). – Полтава : ТОВ “АСМІ”, 2010. – С. 240–243. (0,19 друк. арк.).

47. Скрипник М. І. Особливості застосування методів калькулювання собівартості продукції згідно з міжнародними принципами / М. І. Скрипник // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 23–24 квіт. 2010 р.). – Тернопіль : Крок, 2010. – С. 147–148. (0,16 друк. арк.).

48. Скрипник М. І. Принципи калькулювання як основа його здійснення / М. І. Скрипник // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., (Харків, 26 лист. 2010 р.). – Харків : ФОП Павлов М. Ю., 2010. – С. 114–115. (0,12 друк. арк.).

49. Скрипник М. І. Проблемні питання калькулювання / М. І. Скрипник // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін : матеріали та тези виступів IX міжнар. наук. конф. 14-

16 жовт. 2010 р. / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 360–362. (0,15 друк. арк.).

50. Скрипник М. І. Проблемні питання управлінського обліку / М. І. Скрипник // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні : зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присв. Дню бухгалтера, (Житомир, 16 лип. 2010 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 92–93. (0,1 друк. арк.).

51. Скрипник М. І. Проблемні питання управлінського обліку / М. І. Скрипник // Економіка і управління у промисловості : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., присв. 75-річчю факультету економіки та менеджменту, (Дніпропетровськ, 28–29 жовт. 2010 р.). – Дніпропетровськ : ІМА-Прес, 2010. – С. 298–299. (0,12 друк. арк.).

52. Скрипник М. І. Трактуювання сутності витрат з метою підвищення ефективності господарювання / М. І. Скрипник // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доповідей учасників VII міжнар. наук. конф., присв. пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О. С. Бородкіна (Київ, 26 берез. 2010 р.) / Держкомстат України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту ; ред. кол. : І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – С. 178–180. (0,19 друк. арк.).

53. Скрипник М. І. Класифікація витрат та її вплив на вибір методу калькулювання собівартості продукції / М. І. Скрипник // Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів : Всеукр. наук.-практ. конф. викладачів та студентів 13 мая 2010 р. – Сімферополь : ПП “Підприємство Фенікс”, 2010. – С. 30–32. (0,14 друк. арк.).

54. Скрипник М. І. Взаємозв'язок методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості продукції в управлінському обліку / М. І. Скрипник // Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу, фінансів та аудиту : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф, присв. 15-річчю кафедри обліку і аудиту РВНЗ “Кримський інженерно-педагогічний університет”. – Сімферополь : ДІАЙП, 2010. – С. 57–59. (0,21 друк. арк.).

55. Скрипник М. И. Толкование понятий затраты и расходы с целью калькулирования себестоимости продукции / М. И. Скрипник // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки : матеріали II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. / М-во освіти і науки України, Донецький нац. ун-т економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2010. – С. 40–45. (0,38 друк. арк.).

56. Скрипник М. І. Еволюція теорії управління витратами та її вплив на формування методів калькулювання собівартості продукції / М. І. Скрипник // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф., (Черкаси, 14–16 квіт. 2010 р.) : у 2 т. / М-во освіти і науки України, Черкаський держ.й технол. ун-т ; відп. ред. В. М. Яценко. – Черкаси : ЧДТУ, 2010. – Т. I. – С. 78–79. (0,15 друк. арк.).

57. Скрипник М. І. Prime cost and its place in the system of administrative accounting / М. І. Скрипник // Управление развитием предпринимательства в

современных условиях : Материалы первой междунар. наук.-практ. конф. 6-9 октября 2010 г. – Симферополь : ДИАЙПИ, 2010. – С. 237–239. (0,23 друк. арк.).

58. Скрипник М. І. Калькулювання собівартості продукції у системі вітчизняного законодавства та вимог МСФЗ / М. І. Скрипник // Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 25–26 лист. 2010 р.). – К. : МІБО КНЕУ, 2010. – С. 229–231. (0,15 друк. арк.).

59. Скрипник М. І. Методи розподілу непрямих витрат і калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах / М. І. Скрипник // Шляхи реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України : зб. тез та виступів VI Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ “ІАЕ”, 14.05.2010 р. / відп. за вип. В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – С. 68–72. (0,18 друк. арк.).

60. Скрипник М. І. Бюджетування в управлінському обліку як інструмент управління витратами / М. І. Скрипник // Майбутнє – аудит : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф., (Кривий Ріг, 15 груд. 2010 р.) / редкол. : М. Л. Крапивко, В. Я. Нусінов, О. М. Барановська. – Кривий Ріг : Видавничий дім, 2010. – С. 85–86. (0,07 друк. арк.).

61. Скрипник М. І. Управление затратами промышленного предприятия с учётом системного подхода / М. І. Скрипник // Антикризові аспекти регулювання економіки : тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф., 2–4 груд. 2010 р. – Харьков : ФОП Павленко О. Г. ; ВД “ІНЖЕК”, 2010. – С. 167–169. (0,13 друк. арк.).

62. Скрипник М. І. Види калькуляцій в системі управління підприємством / М. І. Скрипник // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: Теорія, методологія, організація: Тези доповідей учасників ІХ-ї міжнар. наук. конф., присв. пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О. С. Бородкіна (Київ, 20 березня 2011 р.) / Держкомстат України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту ; ред. кол. : І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – С. 281–284. (0,19 друк. арк.).

63. Скрипник М. І. Співвідношення понять “управлінський облік” та “контролінг”: проблеми термінології / М. І. Скрипник // Зб. тез та текстів виступів на 9-й Всеукр. наук. конф., присв. вид. вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І. В. Малишеву, д.е.н., проф. П. П. Німчинову, (Житомир, 23–24 лют. 2011 р.) / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 101–102. (0,16 друк. арк.).

64. Skrypnyk M. I. Domestic and foreign experience of application of costs accounting methods and prime cost calculation / M. I. Skrypnyk // Modern trends in scientific thought development : materials digest of the 2nd Intern. Scient. Conf., (Kyiv, – London, Jan. 31 – Febr. 14, 2011) : Economic sciences / All-Ukrainian Academic Union of specialists for professional assessment of scientific research and pedagogical activity. – Odessa : In Press, 2011. – P. 252–254. (0,58 друк. арк.).

Навчальна література, інші видання

65. Скрипник М. І. Бухгалтерський облік в схемах і таблицях : [навч. посіб. для студ. ден. та заоч. форм навч. спец. 7.050106 “Облік і аудит”] / Скрипник М. І., Малюга Н. М. – К. : НАСОНА, 2010. – 64 с. (заг. обсяг 4,2 друк. арк., особисто автору належить 1,9 друк. арк. : розкрито питання бухгалтерського обліку господарських процесів та їх результатів, формування бухгалтерської звітності).

66. Облік, контроль та аналіз : словник-довідник : [навч. посіб.] / Пилипенко І. І., Пантелєєв В. П., Шевчук В. О. та ін. ; за ред. В. П. Пантелєєва, В. О. Шевчука. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 368 с. (заг. обсяг 21,39 друк. арк., особисто автору належить 2,0 друк. арк. : автором визначено сутність понять, термінів і категорій за напрямками бухгалтерського обліку і контролю витрат).

67. Skrypnyk M. I. Analysis of indirect costs distribution methods and their influence on administrative decision-making / М. И. Скрипник // Управление и образование : академично списание / Ун-т “Проф. д-р Асен Златаров” / отгов. ред. И. Димитров. – 2010. – Т. 6, кн. 2. – С. 71–77. (0,6 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2012 р.

Дисертаційна робота спрямована на вирішення загальнотеоретичних проблем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції і наукового обґрунтування формування обліково-аналітичної системи витрат виробництва задля стимулювання раціонального розвитку виробничої діяльності молокопереробних підприємств та економіки в цілому.

У теоретичному аспекті в роботі запропоновано комплекс інституційних факторів-критеріїв розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції. Розроблено галузеву інструкцію з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах. Запропоновано технологію внутрішнього контролю витрат виробництва та на її засадах розроблено Положення про внутрішній контроль молокопереробного підприємства.

Удосконалено методологічні підходи до побудови класифікації витрат у частині характеристики етапів процесу розробки класифікатора витрат та класифікації за функціями управління залежно від цілей. Запропоновано класифікацію методів обліку витрат та методів калькулювання шляхом виділення трьох рівнів, що стало основою для розробки матриці обліку витрат і калькулювання для молокопереробних підприємств.

Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, собівартість продукції, калькулювання, внутрішній контроль, податкові розрахунки, молокопереробні підприємства.

АННОТАЦІЯ

Скрипник М.И. Развитие бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов и калькулирования себестоимости продукции. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2012.

В современных условиях хозяйствования эффективность деятельности предприятия зависит от полноты, достоверности и своевременности экономической информации. Отечественная система бухгалтерского учета в основном ориентирована на выполнение функций расчета базы налогообложения. Однако учет расходов производства, прежде всего, должен быть так организован, чтобы выявить влияние всех факторов на уровень себестоимости готовой продукции, и постоянно контролировать отклонения этого уровня в целом и в разрезе расходов, составляющих себестоимость.

Диссертационная работа направлена на решение общетеоретических проблем бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов производства и калькулирования себестоимости продукции, а также научного обоснования формирования учетно-аналитической системы расходов производства для стимулирования рационального развития производственной деятельности молокоперерабатывающих предприятий и экономики в целом.

Объектом исследования являются процессы бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов производства и калькулирования себестоимости продукции.

Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических и организационно-практических положений бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов производства и калькулирования себестоимости продукции.

Целью исследования является обоснование теоретических, методологических и организационных положений по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля расходов производства и калькулирования себестоимости продукции на основе разработки комплекса институциональных факторов-критериев развития теории и методологии бухгалтерского учета, методического инструментария как основы информационного обеспечения системы управления расходами на молокоперерабатывающих предприятиях.

В теоретическом аспекте в работе предложен комплекс институциональных факторов-критериев (соответствие стратегическим ориентирам предприятия, адаптивность к условиям бизнес-среды, учет отраслевых особенностей) развития теории и методологии бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов и калькулирования себестоимости продукции, которые позволяют адаптировать

деятельность предприятия к экономическим стимулам, характерным для отечественных условий рыночной экономики, на примере молокоперерабатывающих предприятий.

Усовершенствован терминологический аппарат бухгалтерского учета путем уточнения понятий “выплаты” (денежный эквивалент произведенной предприятием покупки), “затраты” (какое-либо использование ресурсов, в том числе на покупку активов), “расходы” (использование только тех ресурсов, которые при расчете прибыли субъекта хозяйствования за определенный период времени ставятся в соответствие с доходами), что способствует развитию бухгалтерского научного познания.

Усовершенствованы методологические подходы к построению классификации расходов в части характеристики этапов процесса разработки классификатора расходов. Разработана классификация методов учета расходов и методов калькулирования путем выделения трех уровней (системы учета расходов, способы калькулирования, модификации основных способов калькулирования затрат), что стало базой для разработки матрицы учета расходов и калькулирования для молокоперерабатывающих предприятий. Полученная матрица позволяет формировать аналитическую информацию о расходах на основе учета влияния организационных и технологических факторов деятельности, что повышает эффективность управления предприятием.

Предложена система аналитического учета расходов молокоперерабатывающих предприятий путем теоретического обоснования необходимости выделения расходов производства по центрам ответственности на основе технологии непрерывной переработки сырья и последующего отражения в бухгалтерской документации, что позволяет повысить эффективность управления такими расходами.

Разработано документальное обеспечение бухгалтерского учета расходов производства молокоперерабатывающих предприятий (использование разработанных форм первичных документов: Накладной на внутреннее перемещение молочного сырья и материалов, Ведомости о заказе и отпуске сырья в производство, Отчета об объеме и расходах на производство, Отчета о производстве молочной продукции по центрам ответственности), что повышает объективность и достоверность учета расходов на производство, снижает трудоемкость учета по сравнению с традиционной организацией нормативного учета и способствует наглядности учетной информации на основании результатов проведенных контрольных мероприятий, что в свою очередь позволяет эффективно контролировать издержки производства и выход продукции напрямую по центрам ответственности, носителям, ответственным лицам, причинам и виновникам необоснованных расходов в процессе производства.

Разработано Положение о внутреннем контроле молокоперерабатывающего предприятия, которое способствует повышению точности и оперативности информации о расходах и в целом повышает эффективность управления предприятием.

Разработано отраслевую инструкцию по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на молокоперерабатывающих

предприятиях, что позволяет учесть особенности отрасли и обеспечивает эффективное применение предприятиями методов учета расходов и калькулирования согласно технологическим процессам.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, расходы, себестоимость продукции, калькулирование, внутренний контроль, налоговые расчеты, молокоперерабатывающие предприятия.

ANNOTATION

Skrypnyk M.I. Development of Accounting and Internal Control of Costs and Costing. – Manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – National Academy of Statistics, Accounting and Auditing. – Zhytomyr, 2012.

Thesis is directed towards solving general theoretical problems of accounting and internal control of manufacturing costs and costing, as well as scientific grounding of forming of accounting and analytical system of production costs in order to promote the rational development of dairy enterprises' production activities and the economy as a whole.

In the theoretical context a set of institutional factors-criteria of the development of theory and methodology of accounting and regulation internal control of production costs and costing have been suggested. A branch on planning, accounting and costing for dairy enterprises has been worked out. A technology of internal control of production costs has been suggested as well as regulation on internal control of dairy enterprise has been worked out.

The methodological approaches towards the development of costs classification in part of characteristics the stages of process of developing of costs classifier and costs classification by management functions depending on the goals have been improved. Classification of accounting and costing methods has been improved by determining three levels which has become the basis for developing a matrix of accounting for costs and costing methods for the dairy enterprises.

Key words: accounting, costs, production costs, costing, internal control, tax settlements, dairy enterprises.

Підписано до друку 02.04.2012 р. Формат 60x84/16
Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 примір.
Замовлення № 17

ФОП Кузьмін Дн. Л.
Свідотсво про державну реєстрацію № 454561 від 16.10.2007 р.
10030, м. Житомир, вул. Київська, 47, кв. 13